

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

Doble Grado en Derecho y Administración y
Dirección de Empresas

Trabajo Fin de Grado

Curso Académico 2021/2022

**La fiscalidad de los creadores de contenido
digital en España**

Alumno

ADRIAN DANUT NEAGU COJOCARU

Tutora

LAURA SOTO BERNABEU

RESUMEN

La finalidad del presente trabajo es abordar la problemática de la fiscalidad de los creadores de contenido, disponiendo así de un análisis práctico de algunos aspectos especialmente conflictivos que ofrezcan la información necesaria para responder a cuestiones recurrentes. Con este objetivo hemos abordado y la tributación de los rendimientos que obtienen los creadores de contenido residentes en España y las implicaciones de la residencia fiscal como criterio de sujeción al poder tributario.

Palabras clave: creadores de contenido; sistema tributario español; residencia fiscal; traslado de residencia; jurisdicción no cooperativa.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to address the problems of taxation related to the content creators, thus providing a practical analysis of some particularly problematic aspects that offer the necessary information to answer frequent questions. With this aim in mind, we have addressed the taxation of income obtained of content creators with residence in Spain and the implications of tax residence as a criterion for exercising the power to tax.

Keywords: content creators; Spanish tax system; tax residence; transfer of residence; non-cooperative jurisdiction.

ÍNDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS	5
INTRODUCCIÓN	6
1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS CREADORES DE CONTENIDO DIGITAL	8
1.1 Concepto de creador de contenido digital	8
1.2 Funcionamiento y características de la profesión	9
2 LA TRIBUTACIÓN DE LOS CREADORES DE CONTENIDO EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS QUE FORMAN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	14
2.1 La calificación de los rendimientos	14
2.2 Implicaciones fiscales de los ingresos obtenidos.	15
2.2.1 Impuesto sobre actividades económicas y obligaciones censales de los creadores de contenido.	15
2.2.2 Tributación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los creadores de contenido en España	19
A. La calificación de los rendimientos	19
B. Determinación del rendimiento neto.....	22
C. Gastos deducibles por los creadores de contenido.....	23
D. Tipos aplicables a los rendimientos de actividades económicas.	25
E. Retenciones sobre rendimientos.	26
2.2.3 Tributación indirecta de los creadores de contenido.	27
A. Consideración de los creadores de contenido como empresarios o profesionales.....	27
B. Localización de las prestaciones de servicios	29
C. Obligaciones formales.	33

3 LA RESIDENCIA FISCAL COMO CRITERIO DE SUJECCIÓN AL PODER TRIBUTARIO.	35
3.1 Criterios legales para la determinación de la residencia fiscal	36
A. Permanencia en el territorio español más de 183 días.	37
B. Núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos	42
C. Residencia del cónyuge e hijos menores	45
3.2 Medio de resolución de conflictos de residencia fiscal entre dos Estados	46
A. Vivienda permanente a disposición del contribuyente.	47
B. Centro de intereses vitales.	49
C. Lugar donde el contribuyente more o permanezca más tiempo.	50
D. Nacionalidad del contribuyente.	50
E. Acuerdo entre Estados.	50
3.3 El traslado de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa	51
A. Andorra, como destino de residencia fiscal	57
4 CONSIDERACIONES FINALES	58
BIBLIOGRAFÍA	61
WEBGRAFÍA	63

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ADI	Administración Digital Integral
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional
CE	Constitución Española
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
DGT	Dirección General de Tributos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE
MOSS	Mini ventanilla única o <i>mini one-stop shop</i>
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
SS	Seguridad Social
TFG	Trabajo Fin de Grado
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Seguramente, al encender el televisor, abrir un diario o escuchar la radio nos hemos topado con la noticia del traslado al Principado de Andorra de muchos de los *youtubers* conocidos. Pero nada nuevo, ya que la baja tributación directa¹ que ofrece el Principado de Andorra ha sido históricamente utilizada como refugio por las grandes fortunas españolas para tratar de escapar de la elevada presión fiscal existente en nuestro país.

Debido al carácter público de los creadores de contenido, su decisión de cambiar de residencia a Andorra con el único propósito de reducir su nivel de tributación ha sido ampliamente cuestionada por la ciudadanía especialmente en la situación coyuntural que atravesamos.

Siempre y cuando ese cambio de residencia fiscal se produzca efectivamente, poco habría que añadir. El problema viene cuando este tipo de sujetos finge su cambio de residencia a otro país.

En este sentido, puede decirse que se ha producido una moralización de las obligaciones tributarias².

Sin embargo, más allá de la reprobación moral, con este trabajo hemos profundizado en las implicaciones fiscales de los creadores de contenido y, más concretamente, en los aspectos más conflictivos de estos nuevos modelos de profesiones.

¹ ENGUITA MALO, Jaime: “Posibles ineficacias en la competitividad de los ‘youtubers’ como consecuencia de la imposición indirecta y los cambios de residencia” Editorial Aranzadi, núm. 975, 2021, Pág. 1.

² GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “Youtubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm=163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

Con este objetivo hemos abordado, en primer lugar, el concepto y las características de la profesión de los creadores de contenido digital y las diferentes vías de obtención de ingresos.

En segundo lugar, hemos procedido hacer referencia a las implicaciones fiscales de los rendimientos que obtienen los creadores de contenido residentes en España, para lo cual, nos centraremos en examinar los factores que resultan decisivos para calificar los rendimientos que obtienen los creadores de contenido. Posteriormente, hemos analizado cómo se produce la tributación de dichas rentas.

En tercer lugar, hemos abordado los aspectos técnicos asociados a los cambios de residencia fiscal a otras jurisdicciones por parte de los creadores de contenido, una práctica que ha adquirido una gran notoriedad como consecuencia del traslado de residencia a Andorra de muchos de los creadores de contenido. Una práctica que viene facilitada por las características de las actividades que desarrollan los creadores de contenido, como la fácil movilidad y la posibilidad de trabajar desde cualquier lugar del mundo. Para ello, haremos referencia a los criterios legales para determinar la residencia fiscal en España y a los medios de resolución de conflictos de doble residencia fiscal.

Para finalizar, dedicaremos el último apartado de presente trabajo a exponer una serie de conclusiones que hemos alcanzado tras el análisis del tema objeto del mismo.

1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS CREADORES DE CONTENIDO DIGITAL

Con el comienzo de la llamada “era digital” estamos viviendo grandes cambios sociales y económicos, entre los cuales la aparición de nuevas profesiones como *Youtuber, Influencer, Twitcher y Tiktoker*, que los podemos agrupar en la categoría de creadores de contenido digital. Esta nueva profesión ha experimentado un crecimiento exponencial, especialmente durante la emergencia sanitaria provocada por el COVID 19. Se trata de profesiones que, a diferencia de las tradicionales, únicamente encuentran su significado a partir de los medios digitales y de los nuevos canales de comunicación.

El auge de estos profesionales ha generado un importante debate sobre los ingresos que perciben y, especialmente, sobre la carga fiscal que soportan. Este debate se ha avivado debido a la reciente decisión de alguno de ellos de cambiar su residencia fiscal a países con una menor presión fiscal como es el caso de Andorra.

En este epígrafe nos centraremos, como primer punto, en concretar a qué nos referimos cuando un profesional encaja en cualquiera de estos perfiles y, como segundo punto, expondremos las singularidades y las características del modelo de actividad a través de la cual obtienen sus ingresos los creadores de contenido.

1.1 Concepto de creador de contenido digital

Como punto de partida debemos intentar determinar a que nos referimos con el concepto de “creadores de contenido digital”, pero se trata de una tarea difícil teniendo en cuenta que nos encontramos ante un concepto que es un “*totum revolutum*”³. Aunque hay múltiples definiciones de la profesión de creador de contenido, en nuestra opinión, merecen ser resaltadas dos de ellas. La primera aproximación abarca a todas “las personas físicas que se dedican de manera personal y directa a la creación y

³ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers, youtubers, streamers...*”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

explotación de contenidos audiovisuales en la red”⁴. La segunda es más amplia al englobar “todas aquellas personas que, de una u otra manera, obtienen ingresos a través de Internet por medio de redes sociales como *Facebook*, *Instagram*, *YouTube* o *Twitch*, entre otras”⁵.

Con la segunda aproximación queda patente la relación del concepto de creador de contenido digital con las redes sociales, en tanto las “redes sociales, *YouTube*, *Twitch*... son un pilar fundamental en las interacciones sociales de las sociedades modernas y esto ha culminado en la aparición de personalidades, como venía siendo habitual en el mundo televisivo, que se dedican a la creación del contenido principal que en estas plataformas se reproduce”⁶, dando nacimiento a nuevas profesiones. Por tanto, dentro del concepto de creadores de contenido digital agrupamos a diferentes profesionales surgidos en el contexto de las redes sociales, tales como *influencers*, que provienen de *Instagram*, *youtubers* y *streamers*. Es decir que, en muchos casos, la propia denominación de su labor deriva de la plataforma o red social a través de la que actúan.

1.2 Funcionamiento y características de la profesión.

Como punto de partida debemos comenzar exponiendo las singularidades del funcionamiento básico y las características de la actividad a través de la cual obtienen sus ingresos los creadores de contenido. Para ello vamos a seguir lo expuesto por César García Novoa en el *Blog Taxlandia* “La tributación de los “*Youtubers*”, Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Aunque en la entrada se refiere de manera exclusiva a los *youtubers*, consideramos que sus conclusiones resultan también predicables a las otras figuras que encajan en la profesión de creador de contenido

⁴ Cuánto gana un *youtuber* en España 2021: <https://www.enterat.com/actualidad/cuanto-gana-youtuber-espana.php>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁵ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers*, *youtubers*, *streamers*...”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁶ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers*, *youtubers*, *streamers*...”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

digital que, si bien no operan en esta plataforma, realizan una actividad similar a aquellos, obteniendo ingresos por la explotación de contenidos audiovisuales en la red.

Dicho autor define la actividad de un *youtuber* como la destinada a la elaboración de unos contenidos, especializados sobre una materia determinada o genéricos que versan sobre temas diversos “desde un equipo informático que puede estar situado en cualquier lugar y los ofrece a destinatarios”⁷ que pueden estar en cualquier parte del mundo, sin que sea necesaria una mínima presencia física en el lugar donde se consume dicho contenido. Este es uno de los rasgos distintivos fundamentales de la actividad de los creadores de contenido digital.

Los rendimientos de los *youtubers* se perciben en el marco de un modelo de actividad económica donde “la parte fuerte de la relación que es una entidad que sólo tiene una app, no tiene presencia física en España y, como en el caso de *YouTube*, *Google*, *Instagram* o *Facebook*, opera a nivel global.

Estas entidades prestan un servicio a los usuarios por el que no perciben de éstos ningún precio o retribución. Se trata de una de las características que describen la revolución de Internet, dentro de lo que se ha llamado el precio de lo gratuito. Los ingresos de estas empresas proceden fundamentalmente de la captación y cesión de datos y de la publicidad *on-line*. Actividades que se encuentran contempladas dentro del hecho imponible del Impuesto sobre Servicios Digitales”⁸.

De este modo, la utilización de la plataforma, en este caso *YouTube* es gratuita, tanto desde la perspectiva del que proporciona los contenidos, como desde la perspectiva de quien los consume. “Con la excepción de modalidades como *YouTube Premium*, que es un servicio de *streaming* de pago, para acceder a *YouTube* como simple usuario sólo se requiere aceptar las condiciones del servicio mediante la

⁷ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el blog de *Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm= 163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁸ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevasprofesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm= 163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

adhesión a las mismas”⁹. No obstante, esta adhesión implica, entre otras cosas, la cesión de datos de los usuarios.

Por su parte, *YouTube* también es gratuito para quien, además de ser un simple usuario, proporciona contenidos a la plataforma. La persona que “suministra contenidos no deja de ser usuario, pero si se convierte en un proveedor habitual de contenidos (por ejemplo, mediante la creación de un canal de *YouTube*, lo que, en principio, también es gratuito), puede pasar a ser un operador privado que obtenga una rentabilidad económica”¹⁰.

De este modo, de la utilización de la plataforma pueden surgir diversas ventajas económicas tanto para *YouTube* como para los *youtubers*.

Por un lado, *YouTube* obtiene beneficios por vías como la captación de datos para la elaboración de perfiles, siendo este tipo de ingresos gravados por el Impuesto sobre Servicios Digitales, según lo previsto en la Ley 4/2020, de 15 de octubre¹¹. “También *YouTube* presta servicios consistentes en la inclusión de publicidad en una interfaz digital de la cual es propietaria, dirigida a los usuarios de dicha interfaz”¹². Esta actividad supone la obtención de unos ingresos, que serán gravados en España cuando tal publicidad vaya dirigida a captar clientes en España, según lo previsto en la citada Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales.

⁹ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevasprofesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm=163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹⁰ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevasprofesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm=163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹¹ Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355#:~:text=El%20impuesto%20se%20exigir%C3%A1%20al,per%C3%ADodo%20de%20liquidaci%C3%B3n%20ser%C3%A1%20trimestral.&text=Esta%20Ley%20consta%20de%20diecis%C3%A9is%20art%C3%ADculos%20y%20seis%20disposiciones%20finales. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹² GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevasprofesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm=163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

Por otro lado, la plataforma, aun prestando un servicio por el que los usuarios no tienen que pagar, facilita que estos puedan obtener ingresos. Así, cabe la posibilidad de que los usuarios abran un canal y cuelguen contenidos.

“En ese caso, *YouTube* actúa como como intermediario, eximido del deber de controlar *ex ante* la licitud de los contenidos que aloja. Así se desprende de la normativa de propiedad intelectual. Singularmente, de la Directiva 2004/48/CE y de sentencias del Tribunal de la Unión Europea, como la *Constantin Film Verleih GmbH*, de 9 de julio de 2020. Eso significa que, respecto a los contenidos de los usuarios, *YouTube* no los suministra, sino que se limita a facilitar el canal de intermediación. La provisión de tales contenidos la llevan a cabo los usuarios quienes, sin ser propietarios del canal de *YouTube*, sí pueden llevar a cabo una explotación económica del mismo.

Aquí tenemos la primera singularidad de la actividad económica del *youtuber*. Los ingresos que percibe se obtienen a través de un elemento (un espacio en la plataforma) creado por él, pero alojado en un medio digital por el que no paga, pero del que tampoco tiene ningún derecho económico, ni título que le legitime a afectarlo a una actividad económica. El único activo del que dispone el *youtuber* es el intangible derivado de su creación intelectual o artística, ya que la plataforma, como se afirma desde la perspectiva del derecho de propiedad intelectual, es un simple intermediario”¹³.

Recapitulando, el creador de contenido digital elabora contenidos que versan sobre temas diversos o mediante los que tratan de explotar una marca personal. El creador de contenido es el titular de los derechos de autor de sus propias producciones y, al compartirlas a través de la plataforma, cede dichos derechos a la empresa intermediaria que pone a disposición la plataforma y que, por tanto, pasa a estar facultada para explotarlos económicamente. Entre el usuario y la empresa intermediaria surge una relación contractual, ya que ambas partes suscriben un contrato, a través del cual se regulan los términos y condiciones legales de la relación.

¹³ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog* de *Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm= 163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

En el seno de dicha relación contractual con la empresa intermediaria, los creadores obtienen ingresos que deben ser gravados.

Los creadores de contenido obtienen ingresos de múltiples vías de negocio y de colaboración. En este trabajo nos centraremos en dos fuentes o vías. La primera, a través de lo que se denomina “monetización”, el usuario autoriza la inserción de anuncios publicitarios en sus contenidos recibiendo por ello una cuantía que varía en función de las visualizaciones. Junto a estos ingresos, dentro de esta primera vía podemos incluir también aquellos ingresos provenientes de la suscripción de contratos publicitarios con marcas comerciales, que consisten en la promoción de productos y la cesión del derecho a explotar la imagen.

La segunda de las fuentes mencionadas es aquella que deriva del sistema de suscripción de pago, pues un porcentaje de los ingresos procedentes de las tarifas de suscripción a la plataforma se distribuye entre los creadores, atendiendo al número de visualizaciones que sus contenidos reciben.

En función de todo lo expuesto, el creador de contenido digital puede definirse como toda persona física que se dedica de forma habitual u ocasional a la creación de contenido, ya sea especializado sobre una materia determinada o genérico que versa sobre temas diversos, con la intención de publicarlos en las redes sociales y otras plataformas, obteniendo ingresos por la explotación de dicho contenido.

Una vez definida la profesión y expuestas a grandes rasgos las diferentes vías de obtención de ingresos, procede hacer referencia a las implicaciones fiscales de los rendimientos que obtienen los creadores de contenido residentes en España. Para lo cual, en primer lugar, nos centraremos en examinar los factores que resultan decisivos para calificar los rendimientos que obtienen los creadores de contenido. Posteriormente, nos centraremos en analizar los impuestos a los que tienen que hacer frente, los creadores que ejercen su actividad como personas físicas, ya que estos constituyen la gran mayoría de los casos.

2 LA TRIBUTACIÓN DE LOS CREADORES DE CONTENIDO EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS QUE FORMAN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

En este epígrafe nos centraremos en analizar los factores que resultan decisivos para calificar los rendimientos que obtienen los creadores de contenido digital. Para ello, pondremos especial atención en aquellos supuestos que pueden dar lugar a una mayor conflictividad en la práctica, debido a la falta de adaptación de los sistemas fiscales actuales para gravar apropiadamente los nuevos modelos de negocio que surgen en la era digital.

Como ya hemos adelantado, denominamos a los creadores de contenido digital a todas aquellas “personas físicas que se dedican de manera personal y directa a la creación y explotación de contenidos audiovisuales en la red”¹⁴. Estos creadores pueden ser tanto personas jurídicas como personas físicas, si bien en este trabajo, nos centraremos en el análisis de sus obligaciones fiscales como personas físicas y, más concretamente, en aquellos residentes en España.

2.1 La calificación de los rendimientos.

Antes de comenzar debemos advertir que, dado el carácter reciente de esta nueva profesión, nos encontramos con un alto grado de incertidumbre a la hora de clasificar los rendimientos.

Para determinar la renta gravable, lo primero que debemos es definir la categoría de renta que resulta aplicable en cada caso: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas, ganancias patrimoniales o imputaciones de renta. Solo entonces habremos podido identificar qué preceptos resultan de aplicación y, a partir de su contenido, cuantificar la cuota tributaria.

En el caso de los creadores de contenido, la Administración Tributaria se ha esforzado en encajar estas nuevas formas de obtener beneficios en las distintas

¹⁴ Cuánto gana un *youtuber* en España 2021. <https://www.enterat.com/actualidad/cuanto-gana-youtuber-espana.php>. Consultado el 06 de junio de 2022.

categorías de rentas y rendimientos de los tributos clásicos. Ejemplo de ello son la Consulta Vinculante V0992-16¹⁵, de 14 de marzo de 2016, y la Consulta Vinculante V0117-19¹⁶, de 18 de enero de 2019, en las que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) considera que los ingresos de los creadores de contenido tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

2.2 Implicaciones fiscales de los ingresos obtenidos.

Como ya hemos avanzado, en este trabajo nos centraremos en los creadores que ejercen su actividad como personas físicas y, por tanto, como personas físicas son contribuyentes en determinados impuestos, surgiendo diferentes obligaciones en cada uno de ellos. Por ello, abordaremos las obligaciones censales y la tributación en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), la tributación directa en el IRPF y para finalizar la tributación indirecta.

2.2.1 Impuesto sobre actividades económicas y obligaciones censales de los creadores de contenido.

De acuerdo con lo establecido en el art. 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹⁷ (en adelante, TRLRHL), el hecho imponible del IAE se realiza *“por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”*. De esta definición, siguiendo a EGEA PÉREZ-CARASA¹⁸, cabe extraer las siguientes consideraciones. En primer lugar, para que se produzca el hecho imponible es suficiente con un solo acto de realización de una actividad económica, excluyéndose de esta forma la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito para estar gravado por IAE. En segundo

¹⁵ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0992-16 de 14 de marzo de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹⁶ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0117-19 de 18 de enero de 2019. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹⁷ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹⁸ EGEA PÉREZ-CARASA, Íñigo: “Tributación de los *influencer*: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”, ob. cit. , pág. 35.

lugar, el hecho imponible se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

Por su parte, el art. 79.1 del TRLRHL delimita el ámbito de aplicación del IAE disponiendo que *“se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

A este respecto, la actividad de los creadores de contenido, sobre la base de lo que hemos expresado anteriormente, se entenderá incluida dentro del hecho imponible del IAE en la medida en que los creadores ordenan medios de producción como pueden ser el teléfono móvil o las cámaras, por su cuenta con la finalidad de intervenir en la difusión de los contenidos. En esta línea se ha pronunciado la DGT, en la Consulta Vinculante V0992-16¹⁹, de 14 de marzo de 2016, en la cual señaló que *“la actividad consistente en subir vídeos a un canal de Youtube, previamente grabados por el consultante, ya sea con el teléfono móvil o a través de cualquier otro medio, siempre que su difusión sea de carácter público, con independencia de que genere o no un rendimiento económico, constituye una actividad económica en los términos del artículo 79.1 del TRLRHL²⁰, ya que el consultante ordena por su cuenta medios y recursos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, produciéndose, consiguientemente, el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas”*.

Una vez aclarado que los creadores de contenido realizan el hecho imponible gravado por el IAE, debemos esclarecer si la actividad que desarrollan los creadores es empresarial, profesional o artística, así como indicar en qué rúbrica o epígrafe debe darse de alta. Ello es así debido a que el encuadramiento de la actividad puede tener importantes consecuencias en el ámbito de la imposición directa. En concreto, puede afectar a la obligación de practicar las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF, a

¹⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0992-16 de 14 de marzo de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

²⁰ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>. Consultado el 06 de junio de 2022.

su calificación a efectos de tributación en el ámbito del IRNR o a la aplicación de determinadas reglas especiales de operaciones vinculadas en el IRPF.

Al respecto, el Real Decreto Legislativo 1175/1990²¹, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, no recoge en ninguno de sus preceptos la actividad de creador de contenido. Por ello, ha sido necesaria la aclaración por parte de la DGT, en su Consulta Vinculante V0992-16²², de 14 de marzo de 2016. En ella señaló que “*el sujeto pasivo consultante por las actividades realizadas, consistentes en la realización de vídeos para su posterior descarga en un canal de youtube, así como la colocación de publicidad en dicho canal, deberá darse de alta*” en las rúbricas de la sección primera de las Tarifas:

- Epígrafe 961.1, “*Producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)*”, Actividad que faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas o videos producidas, comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción.

- En el grupo 844, “*Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares*”, por la difusión de publicidad”.

Por tanto, al indicar la DGT dichas rúbricas, la Administración tributaria se decanta por considerar, a efectos del IAE, que la naturaleza de esta actividad económica es empresarial, ya que las secciones primeras se encuentran clasificadas las actividades empresariales, estando destinadas la sección segunda y la sección tercera a las actividades profesionales y artísticas respectivamente.

Sin embargo, en la práctica, ha surgido otro problema, debido a que, como expresa DACOSTA LÓPEZ, posiblemente el epígrafe 961.1 “no sea el más indicado para aquellos creadores que versan su actividad sobre vídeos cortos e improvisados, que hablan específicamente sobre determinadas prendas, cosméticos o marcas, como podría ser la situación de aquellos que operan en *Instagram* y otras redes sociales, o aquellos que se dedican a las transmisiones en directo. En consecuencia, muchos asesores

²¹ Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-23930>. Consultado el 06 de junio de 2022.

²² Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0992-16 de 14 de marzo de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

fiscales de los creadores de contenido han optado por incluirlos dentro de otros epígrafes que, aunque más generales, pueden reflejar mejor su realidad. Ejemplo de ello sería el epígrafe 899 denominado “Otros profesionales relacionados con los servicios”²³, que pertenece a la sección segunda dedicada a las actividades profesionales.

Más recientemente, la DGT, en la Consulta Vinculante V0863-21, de 13 de abril de 2021, ha determinado la posibilidad de darse de alta en los epígrafes correspondientes a las actividades que se van a realizar dentro del desarrollo de los *streams*²⁴, disponiendo “(...) que si, por ejemplo, el *streamer* lleva a cabo la producción musical y posteriormente su venta, debe darse de alta en el epígrafe que corresponda dentro del grupo 03 “*Actividades relacionadas con la música*” del IAE de la sección tercera”²⁵. En este sentido, se ha pronunciado PÉREZ POMBO que ha expresado que “la creación de contenido original, con derechos de autor y propiedad intelectual, debería encuadrarse más bien dentro de las actividades artísticas (Sección 3ª de las Tarifas del IAE), sin perjuicio de la obtención de ingresos por su explotación económica”²⁶.

A este respecto, tenemos recoger también la opinión de TORIBIO BERNÁRDEZ²⁷ que ha manifestado que la clasificación como actividades empresariales efectuada por la Administración tributaria tiene más sentido para las personas jurídicas.

Recapitulando lo expresado anteriormente, debemos comenzar diciendo que compartimos las reflexiones y críticas a las que nos hemos referido a lo largo de este apartado. En concreto, respecto de la necesidad de adaptar las Tarifas del IAE al tipo

²³ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers*, *youtubers*, *streamers*...”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

²⁴ Streaming. <https://espanol.verizon.com/info/definiciones/streaming/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

²⁵ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers*, *youtubers*, *streamers*...”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

²⁶ PÉREZ POMBO, Emilio: “Fiscalidad de los “*influencers*”, “*instagramers*”, “*youtubers*” y demás hierbas...” publicado en fiscalblog.es, 2019.

²⁷ TORIBIO BERNÁRDEZ, Luis: “La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)”, ob. cit., págs. 13 y 14.

concreto de actividad desarrollada y de dar respuesta y cabida a la realidad de la economía digital²⁸.

Finalmente, debemos mencionar que, aunque el creador realice el hecho imponible gravado, estará exento de tributar por el citado impuesto, si cumple con lo recogido en los arts. 82.1 b) y 82.1 c) del TRLRHL. De este modo, en la mayoría de casos, los creadores estarán sujetos pero exentos del IAE, bien por ser personas físicas, bien por no superar el umbral de 1.000.000 de euros de importe neto de la cifra de negocios en caso de ejercer la actividad a través de una sociedad.

No obstante, debemos incidir en que, aunque estén exentos, mantienen la obligación de cumplir con las obligaciones formales asociadas a la sujeción de su actividad al IAE. Por ello, tienen la obligación de solicitar el alta en el censo de empresarios o profesionales y en el IAE, a través de los correspondientes modelos 036 y 840, respectivamente.

2.2.2 Tributación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los creadores de contenido en España

A. La calificación de los rendimientos

En este apartado, analizaremos la tributación directa en el IRPF de las principales rentas obtenidas por los creadores de contenido como personas físicas, residentes fiscales en España. En este sentido, haremos referencia a la clasificación de las rentas que proceden del desarrollo de una actividad económica por los creadores de contenido a efectos del IRPF, la determinación del rendimiento neto, la determinación de los gastos deducibles y, por último, la obligación de practicar retenciones.

De acuerdo con el art. 27.1 de la LIRPF, se *“considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de*

²⁸ EGEA PÉREZ-CARASA, Íñigo: “Tributación de los *influencer*: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”, ob. cit. , pág. 35.

uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". De esta definición cabe extraer que, para que una actividad sea considerada como económica, deben concurrir los siguientes requisitos. En primer lugar, debe apreciarse la existencia de una organización por cuenta propia, autónoma, de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos y, en segundo lugar, dicha ordenación de medios y recursos debe realizarse con la finalidad de intervenir y participar en la producción o distribución de bienes o servicios.

Sobre la base de lo que hemos expresado anteriormente, consideramos que estos requisitos concurren en la actividad de los creadores de contenido, en la medida en que la creación, edición, producción y difusión de contenido requiere de la organización de una serie de medios para su producción, tanto humanos como técnicos como pueden ser el teléfono móvil o las cámaras, por su cuenta y con la finalidad de intervenir en la difusión de los contenidos. En la misma línea se ha pronunciado la DGT, en las consultas vinculantes V0992-16²⁹, de 14 de marzo de 2016; V0177-19³⁰, de 18 de enero de 2019; y V2608-19³¹, de 24 de septiembre de 2019. En ellas se establece que las rentas obtenidas por los creadores de contenido se calificarán, como rendimientos de actividad económica a efectos del IRPF, *"pues responden al concepto que de estos rendimientos recoge el apartado 1 del artículo 27 de la Ley del Impuesto"*.

En consecuencia, de lo anterior se desprende que, como regla general, los rendimientos obtenidos por los creadores de contenido se calificarán como rendimientos de actividades económicas, salvo en determinados casos de carácter excepcional, que rara vez nos encontramos en la práctica como señala EGEA PÉREZ-CARASA³².

En primer lugar, un ejemplo de ello podríamos encontrarlo en el caso de que los creadores de contenido cedan la explotación de su propia imagen, además de ceder los derechos de explotación sobre sus contenidos, lo que es inherente al programa de

²⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0992-16 de 14 de marzo de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

³⁰ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0177-19 de 18 de enero de 2019. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

³¹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2608-19 de 24 de septiembre de 2019. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

³² A este respecto, puede consultarse EGEA PÉREZ-CARASA, Íñigo: "Tributación de los *influencer*: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones", ob. cit. , pág. 41.

partners de *YouTube*. En este supuesto, los rendimientos obtenidos por la cesión del derecho al uso de su imagen se calificarán como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con el art. 25.4. d) de la LIRPF. Ello será así con carácter general, salvo en aquellos casos en los que no existe una organización por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ya que de lo contrario se calificarán como rendimientos de actividad económica.

En segundo lugar, de acuerdo con el art. 17.2.d) de la LIRPF, las rentas obtenidas por los creadores de contenido tendrán la calificación de rendimientos de trabajo en aquellos supuestos en los que actúen por cuenta ajena. A este respecto, tenemos recoger la reflexión de TORIBIO BERNÁRDEZ que ha manifestado que “el supuesto en el que podría dominar a nuestro juicio el carácter de rendimientos del trabajo sería aquel en el que el canal de *YouTube* se crea claramente vinculado y subordinado a una actividad laboral o completándola. De la misma manera que un profesor universitario puede incluir entre sus rendimientos del trabajo las rentas derivadas de sus publicaciones, si se creara un canal divulgativo en *YouTube*, los ingresos que suscitara podrían entenderse rendimientos del trabajo encajables en el supuesto transcrito del artículo 17.2.d) de la Ley del IRPF”³³.

Por último, nos encontramos con el supuesto en el que los creadores de contenido perciban compensaciones por realizar reseñas sobre productos comprados. En este caso, la DGT ha dispuesto en la Consulta Vinculante V3065-17³⁴, de 23 de noviembre de 2017, que dichos rendimientos se calificarán como ganancia patrimonial, siempre que no derive de una relación laboral ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad.

³³ TORIBIO BERNÁRDEZ, Luis: “La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)”, ob. cit., págs. 12.

³⁴ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, Vinculante V3065-17, de 23 de noviembre de 2017. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

B. Determinación del rendimiento neto.

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas de los creadores se realizará mediante el método de estimación directa, cualquiera que sea su modalidad, normal o simplificada, conforme a lo establecido el art. 28.1 de la LIRPF.

Dicho artículo dispone que *“el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades”*. Esta remisión del art. 28.1 nos lleva al art. 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁵ (en adelante, LIS) que establece que la base imponible en el método de estimación directa se calculará, corrigiendo el resultado contable, con los ajustes establecidos en la misma ley. Resultado contable que se determinará de acuerdo con las disposiciones previstas en el Código de Comercio y en las demás leyes relativas a dicha determinación, en particular, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

Por lo tanto, para determinar el importe neto de la cifra de negocios de estos rendimientos en el método de estimación directa se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por los creadores de contenido y se podrán deducir determinados gastos.

En cuanto a la forma de computar los ingresos, cabe hacer referencia a las ciertas particularidades ya que, a diferencia de lo que sucede en otras actividades³⁶, no suelen ser recurrentes y tampoco dinerarios.

En primer lugar, con respecto a las remuneraciones en especie por los servicios de publicidad prestados por los creadores de contenido, consistentes en la entrega bienes o prestación servicios de forma gratuita, las mismas deberán tributar en el IRPF como rendimientos de actividad económica y se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el art. 28.4 de la LIRPF. En ese artículo se establece que *“se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad”*, incluso *“cuando medie*

³⁵ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>. Consultado el 06 de junio de 2022.

³⁶ Hacienda te vigila, *influencer*: esto es lo que debes saber para cumplir con el fisco. <https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701>. Consultado el 06 de junio de 2022.

contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último”.

En segundo lugar, en cuanto a los préstamos de bienes gratuitos, al igual que en el caso anterior deberán tributar en el IRPF como rendimientos de actividades económicas y se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el art. 43 de la LIRPF.

Por último, en el caso de las donaciones voluntarias por parte de los usuarios, la DGT ha dispuesto en la Consulta Vinculante V2831-13³⁷, de 26 de septiembre de 2013, que *“en tanto en cuanto las cantidades a recibir lo sean sin contraprestación, tendrán la consideración de operaciones de carácter lucrativo, por lo que, al tratarse de una persona física, resultará aplicable el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.*

A este respecto, tenemos que tener en cuenta que en el caso de que las cantidades recibidas lo sean en contraprestación a alguna entrega de bienes o prestación de servicios por el creador de contenido, la operación en cuestión ya no tendrá carácter lucrativo, sino oneroso, resultando aplicable el IRPF.

C. Gastos deducibles por los creadores de contenido.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 28 de la LIRPF, los creadores de contenido deberán declarar y pagar en el IRPF en función de su rendimiento neto de las actividades económicas, lo que se determina por la diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles, conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades³⁸.

En este punto trataremos determinar que gastos deducibles reducen el rendimiento íntegro de las actividades económicas conforme a lo establecido en la LIS en el caso de los creadores de contenido digital. Para lo cual tenemos que tener en cuenta las características de la actividad que desempeña el creador.

³⁷ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, Vinculante V2831-13, de 26 de septiembre de 2013. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

³⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>. Consultado el 06 de junio de 2022.

Al respecto, DGT en la Consulta Vinculante V0117-19³⁹, de 18 de enero de 2019, ha determinado qué tipo de gastos son deducibles en el caso de los creadores de contenido. En ella dispone que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, siendo deducibles aquellos ocasionados de manera exclusiva para la obtención de rendimientos y los derivados de aquellos bienes directamente dedicados o vinculados a la actividad. Además, para su deducción deberán cumplir los requisitos de la correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

A modo de ejemplo, de acuerdo con DACOSTA LÓPEZ⁴⁰, de entre los gastos que son deducibles por los creadores de contenido podemos citar:

- Los aparatos electrónicos destinados exclusivamente a la actividad como podría ser una cámara o un ordenador de uso exclusivo para el desarrollo de la actividad.
- Los equipos de grabación destinados exclusivamente a la actividad, tales como paneles lumínicos, micrófonos, etc.
- Los gastos por desplazamiento, manutención y hospedaje que tengan relación exclusiva y directa con la actividad económica.
- Los gastos por la adquisición y mantenimiento de software con el que se lleve a cabo la actividad, como pueden ser los programas de edición, de montaje, etc. También serán deducibles los gastos en los que se incurra para la adquisición de juegos, películas o series a las que se vaya a dar un uso exclusivo en el desarrollo de la actividad.
- Los gastos por los servicios derivados del almacenamiento de datos, del alojamiento de servidores, etc.

³⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0117-19 de 18 de enero de 2019. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁴⁰ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: influencers, youtubers, streamers...”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

- Y, por último, los gastos asociados a la afectación parcial de la vivienda para el desarrollo de la actividad. En línea con lo anterior, pueden incluirse también los gastos asociados a la adecuación del espacio para el desarrollo de la actividad, como la insonorización, la realización de obras, etc.

Especialmente interesante resulta el último punto porque, es habitual que los creadores de contenido desarrollan su actividad en su propia vivienda.

En este sentido los arts. 29 de la LIRPF y el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴¹ (en adelante, RIRPF) disponen y así se recoge en diversas consultas de la DGT, en concreto en la V1625-20⁴², de 27 de mayo de 2020, V0601-14⁴³, 6 de marzo de 2014 y V2382-13⁴⁴, de 17 de julio de 2013 que, en caso de afectar algún elemento patrimonial, con independencia de su titularidad, a la actividad económica, los creadores de podrán deducirse los gastos asociados a la amortización del mismo, así como los gastos, en caso de afectación parcial de la vivienda, de suministros en el porcentaje que corresponda a la afectación de la vivienda.

D. Tipos aplicables a los rendimientos de actividades económicas.

Una vez deducidos los gastos y aplicadas las reducciones contenidas en los arts. 55 a 60 de la LIRPF, a la base liquidable general le aplicaremos el tipo de gravamen establecidos en el IRPF para el rendimiento neto de la actividad económica, que en el ejercicio 2021 variará entre el 19,5% y el 54%, en Comunidades Autónomas como la Comunidad Valenciana⁴⁵.

⁴¹ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁴² Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1625-20 de 27 de mayo de 2020. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁴³ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0601-14 de 06 de marzo de 2014. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 17 de octubre de 2021.

⁴⁴ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2382-13 de 17 de Julio de 2013. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁴⁵ Gravamen de la base liquidable general. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-15-calculo-impuesto-determinacion-integras/gravamen-base-liquidable-general.html>. Consultado el 06 de junio de 2022.

Pues bien, con el objetivo para evitar la aplicación de estos tipos de gravámenes y lograr una reducción de la carga fiscal soportada por los creadores de contenido nos encontramos con prácticas, que han adquirido gran notoriedad recientemente, como es el traslado de la residencia fiscal a países con jurisdicciones de baja tributación como es el caso de Andorra. A este respecto, desde una perspectiva tributaria, debemos señalar, el tipo impositivo aplicable, con carácter general, en el impuesto análogo al IRPF es del 10%.

E. Retenciones sobre rendimientos.

Dependiendo de la clasificación que se otorgue a la actividad de los creadores de contenido (actividad empresarial o profesional y artística), los rendimientos que se satisfagan por parte de las plataformas o empresas estarán sujetos o no a retención.

Al respecto, si seguimos lo dispuesto por la DGT en la Consulta Vinculante V0992-16⁴⁶, de 14 de marzo de 2016, en tanto que la actividad de los creadores de contenido se califica como actividad empresarial a efectos del IAE, no sería necesario practicar retención, conforme al art. 75.1 del RIRPF.

Sin embargo, como hemos expuesto, la calificación como actividad empresarial puede resultar controvertida, sobre todo si se tiene en cuenta Consulta Vinculante V1417-20, de 14 de mayo de 2020⁴⁷. En ella, la DGT analiza la tributación en IRPF e IVA de los servicios prestados a la entidad consultante por parte de los creadores de contenido. En relación con la obligación de practicar retención dispone que la actividad de los creadores de contenido tendrá la consideración de actividad profesional en su vertiente artística, excluidas campañas publicitarias, patrocinios u otros ingresos. En estos supuestos, los rendimientos que se satisfagan por parte de las plataformas o empresas estarán sujetos a retención como establece el art. 71.1 del RIRPF y se le aplicará el tipo de retención que se recoge en el art. 95 del RIRPF.

⁴⁶ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0992-16 de 14 de marzo de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁴⁷ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1417-20 de 14 de mayo de 2020. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

En esa misma consulta, la DGT matiza que también habría obligación de retención si los rendimientos traen causa de la cesión a terceros de los derechos de imagen. En estos casos, el tipo aplicable será del 24% y no del 15%, en aplicación de lo dispuesto en los arts. 101. 10 de la LIRPF y 75.2.b) y 101.1 del RIRPF.

Como vemos, nos encontramos ante una nueva cuestión conflictiva, ante pronunciamientos contradictorios por parte de la DGT en el ámbito del IAE y en el del IRPF. Ante esta situación sería necesario una aclaración normativa sobre este aspecto, con el propósito de evitar la situación actual de inseguridad jurídica.

2.2.3 Tributación indirecta de los creadores de contenido.

En este punto analizaremos la tributación de los creadores de contenido ligada a la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁸ (en adelante, IVA). Para ello trataremos determinar si los creadores de contenido son considerados empresarios o profesionales, la aplicación de las reglas de localización de servicios y las obligaciones formales asociadas a efectos del citado impuesto.

A. Consideración de los creadores de contenido como empresarios o profesionales.

Tal y como hemos adelantado, el primer paso es tratar de determinar si los creadores de contenido digital son considerados como empresarios o profesionales a efectos del IVA.

Al respecto, el art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) dispone que *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. (...) La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados*

⁴⁸ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>. Consultado el 06 de junio de 2022.

perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”.

Por su parte, los apartados uno y dos del art. 5 de la LIVA disponen que serán considerados como empresarios o profesionales a efectos del impuesto, entre otros las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales a efectos del IVA. Definiendo las actividades empresariales o profesionales a efectos del IVA como aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción y de recursos humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Al respecto, la DGT en la Consulta Vinculante V1417-20⁴⁹, de 14 de mayo de 2020, dispone que estará sujeta al IVA la prestación de servicios realizada por los creadores de contenido cuando estos tengan la intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

Asimismo, en la misma consulta la DGT precisa que en el caso de los creadores de contenido la habitualidad con la que presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de estos como empresario o profesional en la medida que exista la voluntad de intervenir en el mercado incluso de forma ocasional, voluntad que se manifiesta en la ordenación por cuenta propia de factores de producción.

Recapitulando, según lo dispuesto por la DGT, los creadores de contenido digital tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA y, por tanto, deberán de repercutir el impuesto al tipo impositivo general, que actualmente es del 21 por ciento, por los servicios prestados a destinatarios localizados en el territorio de aplicación del IVA.

En contraposición, de acuerdo con el art. 94 de la LIVA, los creadores, como empresarios o profesionales a efectos del IVA, podrán deducirse el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que sean utilizados para la realización

⁴⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1417-20 de 14 de mayo de 2020. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

de operaciones sujetas y no exentas por las que repercuten IVA, así como el resto de las operaciones que, conforme a lo dispuesto en la LIVA, originan el derecho a deducir el IVA soportado.

B. Localización de las prestaciones de servicios

En cuanto a las reglas de localización de servicios a efectos de IVA, teniendo en cuenta la actividad de los creadores y sus diferentes fuentes de ingresos, podemos distinguir las reglas para la localización de servicios prestados por vía electrónica, las reglas para la localización de servicios de publicidad y las reglas de cierre recogidas en el art. 70.2 del LIVA.

1. Reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica.

De acuerdo con lo dispuesto por las reglas de localización establecidas en el art. 69 de la LIVA, los ingresos que perciben los creadores de contenido se consideran como prestaciones de servicios prestados por vía electrónica sujetos a sus reglas especiales de localización. En la medida que estos suministran a través de las redes sociales y otras plataformas contenidos, propios o de terceros, como imágenes, texto (artículo 69. Tres 4º letra d) de la LIVA) o música, películas, juegos, emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio (artículo 69. Tres 4º letra e) de la LIVA).

En cuanto a las reglas de localización aplicables a los servicios prestados por los creadores por vía electrónica localizados en España cabe diferenciar diferentes escenarios.

En primer lugar, nos encontramos aquellos supuestos en los que el destinatario del servicio prestado por vía electrónica sea empresario o profesional, es este caso hay que diferenciar en función de donde se encuentra establecido. De este modo, si se encuentra establecido en la Península o Islas Baleares estaríamos ante una operación interna, de forma que el servicio se considera prestado en el Territorio de Aplicación del IVA español y por tanto sujeto al IVA español. De modo contrario, si se encuentra establecido en un Estado miembro de la Unión Europea (en adelante, UE) distinto de

España, el servicio no estaría sujeto al IVA español, sino al IVA del Estado miembro de destino. Por último, si se encuentra en un Estado fuera de la UE, en este caso el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo, que veremos más adelante.

En segundo lugar, nos encontramos aquellos supuestos en los que el destinatario del servicio prestado por vía electrónica sea un consumidor final, hay que distinguir en función de donde se encuentra dicho destinatario. De igual modo, si se encuentra establecido en la Península o Islas Baleares, en este caso el servicio está sujeto al IVA español, considerándose una operación interna y, por tanto, se deberá repercutir IVA en la factura que emita. Si se encuentra en otro Estado miembro de la UE, en este caso de acuerdo con los arts. 70.1.8º. b) y 73 de la LIVA, se establece una regla de localización especial en los casos de los servicios prestados por vía electrónica, debiendo diferenciar en este caso dos supuestos.

Por un lado, si el importe total de este tipo de prestaciones de servicios no supera en el año natural anterior 10.000 euros, se considerará que el servicio se localiza en España y, en consecuencia, estaría sujeto a IVA español.

Por otro lado, si el importe total de las prestaciones de servicios del empresario o profesional, supere el umbral de los 10.000 euros, tributará a efectos del IVA en sede del destinatario.

Para finalizar, si el destinatario final se encuentra en un Estado fuera de la UE, en este caso los servicios no estarán sujetos al IVA español, salvo en caso de aplicación de la regla de cierre.

2. Reglas de localización de los servicios de promoción y publicidad.

En cuanto a los servicios de publicidad prestados por los creadores de contenido, de acuerdo con lo dispuesto por la DGT en la Consulta Vinculante V3991-16⁵⁰, de 21 de septiembre de 2016, este tipo de servicios no se considerarán servicios prestados por

⁵⁰ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V3991-16 de 21 de septiembre de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

vía electrónica, aun cuando se presten a través de medios electrónicos como son las redes sociales, sino que deberían ser calificados como servicio de mediación, ya que lo *“contrario podría llevar a que servicios idénticos en su naturaleza —por ejemplo, dos servicios de publicidad— pudieran ser objeto de un análisis que desembocase, a los efectos de los elementos del Impuesto, en un resultado diferente por el mero hecho del distinto medio, electrónico o no, a través del cual el servicio se presta, lo cual, sería contrario al principio de neutralidad que inspira el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Asimismo, de acuerdo, entre otras, con la Consulta Vinculante V1455-17⁵¹, de 7 de junio de 2017, las reglas de localización para los servicios de publicidad también se extienden a los acuerdos de patrocinio, en la medida en que reciben el mismo tratamiento.

En cuanto a las reglas de localización aplicables a los servicios de promoción y publicidad prestados por los creadores localizados en España debe efectuarse de conformidad con las reglas contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la LIVA.

A este respecto, nos centraremos en los casos en los que los de servicios de promoción y publicidad se prestan a destinatarios que tienen la consideración de empresarios o provisionales a efectos del IVA, ya que en la práctica rara vez nos encontramos que el destinatario sea un consumidor final. Así, cuando un creador de contenido presta un servicio de publicidad a un destinatario, que tenga la condición empresario o profesional, hay que diferenciar entre las siguientes situaciones.

La primera situación que analizaremos será la de aquellos patrocinadores o destinatarios del servicio de publicidad son residentes en España. En este caso nos encontraríamos ante una prestación interior de servicios sujeta a IVA español y, por lo tanto, la factura deberá emitirse con IVA.

⁵¹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1455-17 de 7 de junio de 2017. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1455-17. Consultado el 06 de junio de 2022.

La segunda se refiere a los supuestos en los que los patrocinadores o destinatarios del servicio de publicidad son residentes en la UE. En este supuesto la prestación de servicios se entenderá localizada en el Estado miembro de la UE donde esté establecido dicho destinatario y, por lo tanto, este servicio no está sujeto a IVA en España. De esta forma, la factura deberá emitirse sin IVA.

En último lugar, podemos encontrarnos ante patrocinadores o destinatarios del servicio de publicidad establecidos fuera de la UE. En este caso el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo.

3. Cláusula de cierre o regla de utilización efectiva.

La cláusula de cierre o regla de utilización efectiva recogida en el art. 70.2 de la LIVA permite trasladar al territorio de aplicación del IVA nacional la tributación de aquellas prestaciones de servicios que, según sus reglas de localización, no se entiendan realizados en territorio español ni en la UE, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en territorio español.

Esta cláusula de cierre solo afecta a determinados servicios, como es el caso de los servicios prestados por los creadores de contenido, es decir, los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de patrocinio y publicidad.

Con respecto de la aplicación de la regla especial de utilización efectiva a los servicios prestados por vía electrónica cabe hacer las siguientes matizaciones.

En primer lugar, esta regla resulta aplicable a todos los servicios tecnológicos que no resulten localizados en el territorio de aplicación del IVA, ni en el resto de la UE, por aplicación de las reglas generales o especiales que correspondan a cada uno de ellos.

En segundo lugar, la utilización o explotación efectivas se deben realizar en el territorio IVA, es decir, en España.

Por último, debemos mencionar que esta regla especial se aplica con independencia de la condición del destinatario del servicio, es decir que es indiferente que el destinatario sea empresario o profesional o consumidor final.

En cuanto a la aplicación de la regla especial de utilización efectiva a los servicios de patrocinio y publicidad, debemos hacer referencia a la interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en sus Sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019⁵². En ellas se determina que la citada regla especial resultará de aplicación con independencia de que el destinatario del servicio realice en España o no operaciones sujetas al impuesto. Dicho de otra manera, que los servicios de publicidad se considerarán prestados en España simplemente por el hecho de que sus contenidos lleguen a usuarios o seguidores localizados en España.

Esta interpretación del TS, a nuestro parecer podría generar un efecto negativo, por la inseguridad que genera en el caso de los creadores de contenido, ya que al ampliar el ámbito de aplicación del art. 70.2 de la LIVA pueden dar lugar a la doble imposición internacional.

C. Obligaciones formales.

Para terminar con el análisis de las obligaciones tributarias de los creadores de contenido digital en relación con el IVA debemos hacer referencia a las obligaciones formales. Como recoge la Consulta Vinculante V1417-20, de 14 de mayo de 2020, los creadores de contenido digital, como empresarios o profesionales a efectos del IVA, deberán cumplir las obligaciones formales que recoge el art. 164.1 de la LIVA. Entre esas obligaciones, cabe destacar las siguientes: presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades; solicitar de la Administración el número de identificación fiscal; expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que determine el Reglamento de Facturación⁵³; llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma regulada reglamentariamente, sin perjuicio de

⁵² Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec. 6477/2018, de 16 de diciembre de 2019. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁵³ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables⁵⁴; presentar periódicamente, con carácter anual, o a requerimiento de la AT, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas, a través del modelo 347, del 1 al 28 de febrero; presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes (Modelo 303) e ingresar el importe del impuesto resultante. Además, se deberá presentar la correspondiente declaración resumen anual autoliquidaciones del IVA a través del modelo 390, del 1 al 30 de enero.

Además, en el caso de que el creador de contenido preste o reciba servicios de otro empresario o profesional que se encuentre radicado en un país miembro de la UE deberá cumplir con unas obligaciones formales. En primer lugar, inscribirse en el Registro de Operadores Intracomunitarios⁵⁵ (en adelante, ROI), obteniendo el NIF IVA, para poder llevar a cabo la emisión de facturas sin repercutir el IVA a los clientes con residencia fiscal en el territorio de algún país miembro de la UE. En segundo lugar, de acuerdo con el art. 164.1. 5º de la LIVA deberá realizar declaraciones periódicas de dichas operaciones a través del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones Intracomunitarias.

Las obligaciones anteriores son relevantes en el caso particular de los *youtubers*, ya que los ingresos que se reciben de *YouTube* generalmente serán abonados desde la filial de *Google* establecida en Irlanda. Por lo que dichos ingresos serán considerados pagados por servicios intracomunitarios prestados por parte del *youtuber* establecido en España a un empresario o profesional establecido en Irlanda. De ahí que el *youtuber* deberá estar inscrito en ROI, emitir las facturas sin repercutir IVA español y declarar estas operaciones en el modelo 349.

Por último, mencionar que la Administración tributaria con el objetivo de simplificar la gestión del IVA, (...) “ha creado la mini ventanilla única o mini *one-stop*

⁵⁴ La DGT en su Consulta Vinculante (V1417-20) de 14 de mayo de 2020 dispone que “dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional”.

⁵⁵ Registro de Operadores Intracomunitarios. <https://sevdesk.es/glosario/registro-de-operadores-intracomunitarios/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

*shop*⁵⁶ (en adelante, MOSS). A partir del 1 de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados por un empresario o profesional a particulares consumidores finales establecidos o residentes en un Estado de la UE distinto del prestador de ese servicio deberán tributar en el Estado de establecimiento o residencia de dicho consumidor final. La mini ventanilla única es un servicio telemático que ofrecerá a estos operadores la posibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias en materia de IVA en esos Estados directamente desde la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”⁵⁷.

3 LA RESIDENCIA FISCAL COMO CRITERIO DE SUJECCIÓN AL PODER TRIBUTARIO.

En el ámbito de la fiscalidad internacional, el reparto del poder tributario entre los distintos Estados se realiza principalmente a través de dos criterios, el criterio de gravamen en el Estado de residencia y el criterio del gravamen en el Estado de la fuente. De este modo, la residencia fiscal en un territorio determinado constituye un elemento fundamental para determinar la sujeción al poder tributario del mismo.

En este epígrafe, dejando al margen las consideraciones morales, nos centraremos en los aspectos técnicos asociados a los cambios de residencia fiscal a otras jurisdicciones por parte de los creadores de contenido digital. Para ello, en primer lugar, analizaremos los criterios legales para determinar la residencia fiscal en España y, en segundo lugar, los medios de resolución de conflictos de residencia fiscal entre dos Estados. Por último, abordaremos las medidas introducidas para evitar la deslocalización de la residencia de los creadores a territorios con baja o nula tributación y repasaremos el caso particular de los traslados de residencia fiscal al Principado de Andorra, destino elegido por muchos de los creadores de contenido que previamente residían en territorio español.

⁵⁶ Mini Ventanilla Única (MOSS). <https://sumup.es/facturas/glosario/vat-moss/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁵⁷ DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers, youtubers, streamers...*”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

3.1 Criterios legales para la determinación de la residencia fiscal

Debemos comenzar diciendo que la legislación tributaria española se decanta por la residencia habitual en territorio español para determinar la sujeción a los principales impuestos sobre la renta. Al respecto, el art. 8.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁸ (en adelante, LIRPF) dispone que una persona física con residencia habitual en el territorio español es contribuyente, a efectos del impuesto, con la obligación de tributar en España por la totalidad de sus rentas. Por el contrario, la persona física no residente en el territorio español, pero que obtenga rentas en el mismo, tiene la obligación de tributar en España en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes⁵⁹ (en adelante, IRNR), por dichas rentas obtenidas en territorio español.

El art. 9.1 de la LIRPF dispone que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanece más de 183 días, durante el año natural; o cuando radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta. Además, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia en territorio español cuando resida en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él.

Una vez expuestas las circunstancias que pueden determinar la residencia fiscal en España de los creadores de contenido procederemos a su analizar cada uno de ellas, pero antes de proceder, es importante señalar que, las circunstancias no tienen que concurrir de forma conjunta, ya que basta que se dé el cumplimiento de cualquiera de ellas indistintamente, para que el contribuyente tenga su residencia en territorio español.

⁵⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁵⁹ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>. Consultado el 06 de junio de 2022.

A. Permanencia en el territorio español más de 183 días.

En el apartado 1.a) del art. 9 de la LIRPF se recoge el denominado criterio de permanencia para considerar a un contribuyente como residente. Al respecto se determina que un contribuyente será considerado residente en el territorio español cuando permanezca en el mismo más de 183 días, durante el año natural. Para determinar el período de permanencia en el territorio español, se prevé computar las ausencias esporádicas o temporales, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Por su parte, en el supuesto de que se trate de países o territorios considerados como paraísos fiscales, la norma recoge una previsión especial con una finalidad anti-elusiva⁶⁰, por la cual la Administración tributaria podrá exigir que el contribuyente pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Debido a la controversia generada en los últimos tiempos en relación al traslado de residencia fiscal por parte de algunos creadores de contenido digital a Andorra, debemos detenernos en analizar algunos aspectos del citado criterio de permanencia en territorio español.

Por lo que respecta a las ausencias esporádicas, debemos indicar que se trata de una cuestión que tampoco está exenta de polémica, ya que la LIRPF no define que son las ausencias esporádicas. A estos efectos, tenemos que recurrir a la interpretación que realizada la DGT y el TS.

La DGT en la consulta vinculante V2852-17⁶¹, de 3 de noviembre de 2017, interpreta que una ausencia esporádica es cualquier ausencia fuera del territorio nacional, mientras el contribuyente no acredite⁶² su residencia fiscal en otro país.

⁶⁰ SOTO BERNABEU, Laura: “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7, 2018, pág. 4.

⁶¹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2852-17 de 3 de noviembre de 2017. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁶² Siguiendo lo dispuesto en el art. 9.1.a) de la LIRPF, por lo que respecta al cambio de residencia fiscal, el art. 48.3 de la LGT, dispone que los obligados tributarios que tengan la intencionalidad cambiar su residencia fiscal tienen la obligación comunicar su domicilio fiscal y el cambio de éste, para considerar que el mismo se ha producido. El incumplimiento de esta obligación, de acuerdo con el art. 198.5 de la

Por su parte, el TS se ha pronunciado sobre la interpretación del concepto de “ausencia esporádica”, siendo ejemplo de ello la sentencia de 28 de noviembre de 2017⁶³. En dicha sentencia determina que no tendrá la consideración de ausencia esporádica los periodos prolongados de tiempo incluso superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), y realiza al respecto una serie de precisiones.

La primera precisión es la relativa al carácter principal del criterio de la permanencia en territorio español, es decir, el TS viene a interpretar que en la estructura del art. 9.1.a) de la LIRPF, lo principal es la permanencia, con los requisitos y la duración que la ley determina y las ausencias esporádicas son lo accesorio o adjetivo⁶⁴ a la hora de considerar a un contribuyente residente fiscal en España, en tanto son concebidas “*con la finalidad de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español*”.

La segunda consideración es la relativa al establecimiento de un límite de duración de la ausencia, al interpretar que la ausencia de un contribuyente fuera del territorio nacional va a tener carácter esporádico cuando no sea superior a 183 días, ya que “*lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo*”. Como señala GIL GARCÍA “la inclusión de la ausencia esporádicas en el cómputo de los 183 días permite complementarlo con la duración de aquellas”⁶⁵, en caso contrario si la duración de la ausencia es superior al periodo mínimo de estancia en el territorio español no sería necesario complementar período alguno.

En último lugar, determina el TS que el concepto de ausencia esporádica debe atender exclusivamente a un dato o elemento objetivo como es la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que pueda quedar a la voluntad del

LGT, constituirá una infracción tributaria leve, que conllevará únicamente el pago de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija de 100 euros.

⁶³ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso), Sentencia n.º 4306/2017, de 28 de noviembre de 2017.

⁶⁴ SELMA PENALVA, Victoria: El multiverso fiscal de los *e-sports*: El escenario tributario de los *gamers*, ed., Aranzadi, Pamplona, 2021, pág. 87.

⁶⁵ GIL GARCÍA, Elizabeth: “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”. En *Revista española de Derecho Financiero*. núm. 193, 2022. págs. 128 y 129.

contribuyente o de la Administración, al igual que la determinación o acreditación de la residencia fiscal en otro país.

En cuanto a la obligación de probar la residencia efectiva del contribuyente en otro Estado a efectos del cómputo de las ausencias esporádicas, debemos indicar que la carga de acreditar que la ausencia es esporádica, tampoco es una cuestión exenta de controversia, aunque la mayoría de la doctrina⁶⁶ afirma que la carga corresponde a la Administración.

Respecto a la forma de acreditar que el contribuyente es residente efectivo en otro Estado, se hará mediante la aportación del correspondiente certificado de residencia fiscal. En el caso de España, la expedición del certificado corresponderá a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), teniendo un plazo de validez de un año⁶⁷.

No obstante, debemos indicar que el certificado de residencia fiscal no es el único medio de prueba para acreditar la residencia fiscal. En este sentido, el art. 106.1 de la Ley General Tributaria⁶⁸ (en adelante, LGT) recoge la posibilidad de aplicar al procedimiento tributario las normas sobre medios y valoración de prueba que se establecen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil.

Sobre este extremo se ha pronunciado también la DGT en las Consultas Vinculantes V4069-15⁶⁹, de 17 de diciembre de 2015, y V1497-16⁷⁰, de 11 de abril de 2016, en las cuales indica que, en los casos en los cuales el contribuyente no pueda

⁶⁶ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “A vueltas con la prueba de residencia fiscal en España”, Aranzadi. núm. 91, 2016, pág. 5.

⁶⁷ Certificado de residencia fiscal. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G305.shtml>. Consultado el 06 de junio de 2022.

A este respecto, puede consultarse también TORIBIO BERNÁRDEZ, Luis: “La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)”. Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 52, 2019, pág. 8.

⁶⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁶⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V4069-15, de 17 de diciembre 2017. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁷⁰ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1497-16, de 11 de abril de 2016. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

obtener o pueda encontrar problemas para obtener el certificado, existen otras formas de probar la residencia efectiva.

Ejemplo de la imposibilidad de obtener un certificado de residencia fiscal podemos encontrarlo en el caso de los Emiratos Árabes Unidos, ya que en dicho país se exige acreditar una residencia previa de doce meses antes de emitir el certificado de residencia fiscal. En conclusión, en estos supuestos, debemos conocer que el contribuyente podrá valerse de cualquier medio de prueba admitido en Derecho para acreditar dicha residencia fiscal efectiva.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que, en los supuestos de traslado de la residencia a países o territorios considerados como paraíso fiscal, el art. 9.1.a) de la LIRPF dispone que, para no computar las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia en España, la acreditación de residencia fiscal mediante un certificado de residencia fiscal, no es suficiente. De este modo, se exige que la aportación del certificado vaya acompañada de otra prueba fehaciente que, por cualquier medio admitido en derecho, acredite la permanencia efectiva en dicho territorio durante 183 días en el año natural. Como apunta la doctrina, esta exigencia tiene como justificación la desconfianza hacia los certificados emitidos por los países con dicha consideración, ya que buena parte de estos paraísos tienen criterios más laxos para la obtención de la residencia fiscal⁷¹.

Una vez expuesto lo anterior, consideramos oportuno indagar en los medios de prueba admitidos en derecho que se pueden hacer valer para la acreditación de la permanencia efectiva en un territorio determinado, es decir, asegurar la condición de un contribuyente como residente fiscal en España.

Para asegurar dicha condición, la Administración tributaria, como norma general, recurre a pruebas indiciarias⁷² o indirectas, cuyo análisis y valoración conjunta, puede servir para demostrar la residencia de un contribuyente en un determinado territorio.

⁷¹ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Ángel: “Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos”. Cuadernos de formación-Instituto de Estudios Fiscales, vol. 11/2010, núm. 40/10, 2010, pág. 264.

⁷² SELMA PENALVA, Victoria: “El multiverso fiscal de los *e-sports*: El escenario tributario de los *gamers*”, ob. cit., págs. 93 y 94.

Con este objetivo la Dirección General de la AEAT, en su resolución de 19 de enero de 2021, por la que aprueba las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021⁷³, establece como objetivo estratégico el control de contribuyentes “deslocalizados”. Dicho control se basa en la utilización de herramientas informáticas basadas en la explotación de “*big data*” para rastrear y detectar desplazamientos ficticios que suelen enmascarar el mantenimiento de su centro de intereses económicos en territorio español.

Otros indicios que ha empleado la Administración tributaria para acreditar la estancia en territorio español han sido la retirada de efectivo en cajeros situados en territorio español, las facturas de suministros de sus viviendas en España, la adquisición de medicamentos en farmacias situados en territorio español, la utilización de los aeropuertos situados en el territorio español como puntos de partida y de destino, las sanciones por la comisión de infracciones de tráfico, la utilización de aparcamientos públicos, la utilización de autovías de peaje, imágenes o vídeos en la prensa, blogs o en cualquier otra aplicación o red social, la dirección de entrega de paquetería, los datos bancarios y, además, información obtenida a través de los instrumentos de cooperación fiscal entre Estados.

Cabe hacer finalmente una breve referencia a aquellas situaciones, en el caso de los creadores de contenido que plantean trasladar o hayan trasladado su residencia fiscal con el único motivo de beneficiarse de una menor tributación, al margen de las consideraciones morales de que esta práctica puede suscitar esta constituye una alternativa perfectamente legítima, si el cambio residencia es real. Pero es fundamental que pueda acreditar el mismo por medio del correspondiente certificado fiscal de residencia en otro Estado, ya que la Administración tributaria tratará de retener dicha residencia fiscal en España, por este criterio de permanencia. Para ello tratará de recopilar factores o elementos fácticos resultan útiles para determinar la residencia fiscal de los creadores de contenido que hayan trasladado su domicilio fuera de España, pero siguen residiendo en España, ya que por medio del análisis de esos elementos se podría computar días de residencia en el territorio español hasta alcanzar los 183 días, o

⁷³ Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que aprueba las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

un número lo suficientemente significativo que le permita computar las ausencias esporádicas para llegar a este límite.

Por último, quisiéramos hacer referencia, a las situaciones surgidas debidas a las restricciones de movilidad por la crisis sanitaria provocada por el COVID 19, que provocaron que determinadas personas permanecieran más tiempo del inicialmente previsto, más de 183, en territorio español.

Respecto de la situación descrita anteriormente ha surgido la cuestión de si deben computarse los días pasados en España debido al estado de alarma, pasado de esta forma considerarse residente fiscal en España, con arreglo al criterio de permanencia.

La DGT en las Consultas Vinculante V1983-20⁷⁴, de 17 junio de 2020 y V0862-21⁷⁵, de 13 de abril de 2021, señaló, en línea con la doctrina del TS, la importancia de atender exclusivamente a un dato o elementos objetivo como es la duración o intensidad de la permanencia y no atender a elementos intencionales, como la intención del contribuyente de regresar a su país de origen, por lo tanto, para adquirir la condición de contribuyente únicamente se tendrá en cuenta el tiempo que se ha permanecido en el año natural en el territorio español.

No obstante, como señala la DGT, si el contribuyente fuera considerado residente fiscal de ambos Estados en virtud de sus respectivas legislaciones internas, se deberá acudir al art. 4.2 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), como veremos más adelante.

B. Núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos

La LIRPF establece un segundo criterio en el caso de que no fuese posible determinar la residencia fiscal a través del criterio de permanencia. Al respecto, en el

⁷⁴ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1983-20 de 17 junio de 2020. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁷⁵ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0862-21 de 13 de abril de 2021. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022.

apartado 1.b) del art. 9 de la LIRPF dispone que una persona física también se considerará residente habitual en el territorio español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En este caso, corresponde a la Administración tributaria, y no al contribuyente, la carga de probar el lugar donde radica el centro de intereses económicos en virtud del art. 105 de la LGT. Por otra parte, una vez que la Administración tributaria ha probado la existencia del centro de intereses económicos en territorio español, aunque sea por métodos indiciarios, deberá ser el contribuyente el que acredite que tiene mayores intereses económicos en otro territorio.

El art. 9.1.b) de la LIRPF no aclara lo qué debe entenderse por núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, ni tampoco qué requisitos deben concurrir para que se pueda considerar que el mismo radica en España.

De nuevo, para aclarar este criterio debemos acudir a la jurisprudencia. Al respecto, el TS⁷⁶ incide que el concepto de “centro de intereses económicos” es un término jurídico indeterminado y que se deben analizar los datos fácticos en su conjunto y valorar cada caso concreto. Sin embargo, han considerado como criterios objetivos que permiten considerar que una persona física tiene su centro de intereses económicos en España, cuando la principal fuente de renta proviene de un núcleo o base situada en España⁷⁷ y, por otra parte, cuando la mayor parte del patrimonio está en España.

⁷⁶A modo de ejemplo, puede consultarse las sentencias 5071/2006 de 4 de julio de 2006 y 7229/2011 de 13 de octubre de 2011 del Tribunal Supremo.

⁷⁷ De manera similar, se pronuncia la DGT, en la Consulta Vinculante VOO53-17 de 13 enero de 2017. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. En este caso la DGT estima que la consultante sería residente fiscal en España, al apreciarse que el núcleo principal de sus intereses económicos se encuentra en España, dada la presencia en territorio español de la mayor parte de su patrimonio y al proceder la mayor parte de la renta, durante un determinado período impositivo, de fuente española. Concretamente se trata el caso de una consultante con nacionalidad española y residente habitual en el Principado de Andorra desde el 4 de enero de 2013, habiendo comunicado este aspecto a la AEAT. Su centro intereses vitales está en Andorra, donde reside si cónyuge no separado legalmente desde el año 2013 y sin tener hijos menores que dependan de ella. Es propietaria de varios bienes, tanto de naturaleza mueble como inmueble, que se encuentran en territorio español. La consultante no desarrolla actividad económica en España y por tanto no obtiene rentas de fuente española. Sin embargo, en el ejercicio 2016 la consultante obtiene una renta de fuente española que representa más del 50% de las rentas totales generadas ese año. Por último, señalar que, en caso de tener la consideración de residente fiscal en España y que Andorra también considerara al consultante como residente fiscal de acuerdo con su legislación interna, el

Esta consideración se encuentra en línea con lo dispuesto en el art. 72 de la LIRPF que regula la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, estableciendo los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses.

Un aspecto imprescindible para la determinación de este centro de intereses económicos es conocer si esta debe hacerse comparando los intereses económicos entre España con todos los Estados globalmente considerados o con cada uno de forma separada⁷⁸. No es una cuestión de poca importancia, ya que el centro de intereses económicos es impreciso, más si lo ponemos en conexión con los creadores de contenido, porque al poder desempeñar su actividad de cualquier lugar, pueden tener intereses económicos repartidos en varios Estados.

No obstante, la doctrina nos da a entender, que es la segunda opción⁷⁹, es decir, la forma averiguar el lugar en el que se encuentra el centro de intereses económicos debe llevarse a cabo comparando el volumen de las actividades e intereses económicos que el creador tiene en el territorio español con los que tiene en cada uno de los demás Estados, de forma separada.

Como señala la doctrina “otra interpretación conduciría a entender que el legislador acepte sin más al apátrida fiscal, al que tiene sus intereses o actividades económicas en todas y en ninguna parte, cosa que es precisamente opuesta a la idea que late en los otros criterios expuestos en la Ley, en los que se pide siempre una prueba positiva de otra residencia, no conformándose con que se pruebe negativamente la residencia española”⁸⁰. En esta misma línea sea pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 24 de junio de 2021⁸¹.

conflicto de residencia se resolvería mediante la aplicación del artículo 4.2 del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra, que reproduce el Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”. Carta Tributaria Monografías, núm. 231. 1995, pág. 8.

⁷⁹ DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar: “A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los *youtubers*” En *Revista Quincena Fiscal*, núm.18, 2021, pág. 12.

⁸⁰ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Ángel: Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos. ob. cit., págs. 261 y ss.

⁸¹ A modo de ejemplo, puede consultarse la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central DE 24 DE JUNIO DE 2021, en referencia a la residencia fiscal de Jorge Lorenzo durante 2013, 2014 y 2015.

C. Residencia del cónyuge e hijos menores

Por último, el art. 9.1.b) de la LIRPF establece un tercer criterio para determinar la residencia en España de las personas físicas. Se trata de un criterio complementario de los anteriores que se basa en una presunción *iuris tantum* y que, por tanto, admite prueba en contrario⁸² que acredite la residencia efectiva en otro Estado.

Al respecto dicho artículo dispone “*que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél*”.

Debe indicarse que es necesario que tanto el cónyuge no separado como todos los hijos menores del contribuyente residan en España. Por tanto, si alguno de los miembros de la unidad familiar no es residente en España, no puede⁸³ invocarse el vínculo familiar para atribuir la residencia fiscal al contribuyente.

En este punto quisiéramos recoger la crítica SOTO BERNABEU, que compartimos, al carácter tradicional de este artículo, dada la “falta de adecuación del precepto a la realidad social y a los nuevos modelos de familia, ya que exclusivamente resulta aplicable la presunción familiar cuando residan en España el cónyuge no separado legalmente, sin contemplar la posible existencia de una separación de hecho ni reconocer relevancia a las parejas de hecho en la aplicación de la citada presunción”⁸⁴.

⁸² En el supuesto de que establezca ese vínculo familiar, la forma idónea de acreditar la residencia fiscal en otro Estado, sería el certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes, que acredite su residencia fiscal, pero habrá que atender el caso concreto y al contenido del certificado de residencia fiscal. No obstante, la doctrina entiende que cabría admitir cualquier medio de prueba válido en Derecho, como ocurre en la SAN 1226/ 2021 de 4 de marzo de 2021, en dicho asunto para destruir la presunción, además del certificado de residencia, se aportó la declaración de la renta en el Reino Unido, los billetes de avión y documentación donde se justificaba que los hijos eran admitidos en instituciones escolares de Londres.

⁸³ GIL GARCÍA, Elizabeth: “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”. ob. cit., pág. 135.

⁸⁴ SOTO BERNABEU, Laura: “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”, ob. cit., pág. 5.

3.2 Medio de resolución de conflictos de residencia fiscal entre dos Estados

Existen múltiples causas que pueden dar lugar a la doble imposición internacional, entre ellas la variedad de criterios para determinar la condición de residente fiscal en los distintos Estados. Debemos tener en cuenta que el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) remite la determinación de la condición de residente a la normativa de cada Estado contratante.

A modo de ejemplo, la doble imposición internacional se podría producir cuando una persona física es considerada residente en España conforme a los criterios del art. 9.1 LIRPF y, al mismo tiempo, se le considera residente en otro Estado según su legislación interna. Sin embargo, para resolver esta situación se recogen los mecanismos para resolución de conflictos de doble residencia fiscal, que evitan que se produzca una situación de doble imposición jurídica internacional.

No cabe duda que la doble imposición resulta perjudicial para la globalización e internacionalización económica, dificultando las relaciones económicas, entre los países y vulnera el derecho de igualdad del contribuyente. Considerando estos inconvenientes y con el fin de evitar la doble imposición internacional los Estados han creado mecanismos encaminados a solventar los problemas de solapamiento de los diferentes sistemas fiscales y a garantizar la neutralidad de los sistemas impositivos.

Al respecto podemos encontrar mecanismos o instrumentos de carácter unilateral, bilateral y multilateral. Dentro de los mecanismos bilaterales más extendidos, tendentes a corregir las situaciones de doble imposición internacional, encontramos los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante, CDI).

En el caso de los convenios suscritos por España⁸⁵ reproducen la estructura y las recomendaciones del modelo de convenio de la OCDE denominado “*modelo de*

⁸⁵ Convenios para evitar la doble imposición firmados por España: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>. Consultado el 06 de junio de 2022.

convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio”⁸⁶. Al respecto, cuando una persona física es residente de ambos Estados, en el art. 4.2 del citado modelo de convenio establece una serie de criterios con el fin de poder determinar el Estado de residencia, aplicándose estos de forma jerarquizada en orden descendiente.

A. Vivienda permanente a disposición del contribuyente.

En primer lugar, el art. 4.2.a) del modelo de convenio dispone que la persona física será considerada residente en el Estado donde disponga de una vivienda permanente a su disposición.

Al respecto, es conveniente delimitar el contenido y alcance de este criterio, es decir, concretar qué se entiende por vivienda y qué significa que está tenga el carácter permanente y esté a disposición del contribuyente.

En cuanto al concepto de vivienda, dada la ambigüedad, en sus comentarios al modelo de convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio⁸⁷, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE indica que puede tomarse en consideración una vivienda en cualquiera de sus formas, ya sea una casa, un apartamento, sea en propiedad, en arrendamiento, una habitación⁸⁸ alquilada con muebles, etc. Lo relevante a efectos del modelo de convenio es el carácter permanente de la vivienda y que esta esté a disposición del contribuyente.

Por carácter permanente, de acuerdo con el modelo de convenio, debemos entender que la vivienda debe estar disponible para ser utilizada de forma efectiva por el contribuyente en cualquier momento y de una manera continuada, no ocasionalmente para estancias de corta duración.

⁸⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es. Consultado el 06 de junio de 2022.

⁸⁷ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2010. pág. 90.

⁸⁸ DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar: “A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los *youtubers*”, ob. cit., pág. 17.

Además, el carácter de vivienda permanente se explica en cuanto a la disponibilidad continuada, esto implica que la persona pueda utilizar la vivienda sin impedimentos. Así, como hemos mencionado más arriba, un arrendamiento estaría comprendido dentro del concepto, ya que permite que la persona tenga el uso y disfrute exclusivo de la vivienda. Por el contrario, en el caso de que se tenga la propiedad una vivienda en un Estado, pero la tenga arrendada, no se cumpliría esta premisa⁸⁹, debido a que no está en posición de poder utilizarla libremente. Así se interpreta también por la DGT en la Consulta Vinculante V1012-20⁹⁰, de 22 de abril de 2020.

Sobre la aplicación de este criterio a los creadores de contenido cabe destacar el debate que ha surgido en torno a los *youtubers* que han trasladado su residencia fiscal de España a Andorra. En muchos casos, en sus visitas a territorio español, se alojan de forma frecuente en la misma vivienda perteneciente a familiares, lo que ha provocado, dada la ambigua y amplísima interpretación de este criterio, que se considere como vivienda permanente a su disposición la vivienda habitual de dichos familiares.

En este sentido, debemos mencionar la opinión de SELMA PENALVA, que compartimos plenamente. Esta autora muestra su absoluta discrepancia, ya que defiende que se debe garantizar en todo momento una interpretación garantista de la norma y, por tanto, concluye que “una vivienda solo está a disposición de una persona si ésta ostenta la titularidad de cualquier derecho que le permita habitarla en cualquier momento, y ese derecho, como garantía de su seguridad jurídica, tiene que encontrarse instrumentado a través de un contrato de compraventa o de arrendamiento”⁹¹.

⁸⁹ Asimismo, de acuerdo con la STSJ M 5641/2020, de 10 de junio 2020, se considera incompatible con un uso permanente de una vivienda cuando los recibos de suministros sean mínimos e incluso nulos.

⁹⁰ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1012-20 de 22 abril de 2020. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Consultado el 06 de junio de 2022. En la consulta se plantea en caso una consultante que posee una vivienda de su propiedad en Andorra y a su vez su cónyuge posee otra vivienda de su propiedad en España, y se plantea la cuestión si por el hecho de no tener ningún bien en España, pero si una vivienda de su propiedad en Andorra, puede ser considerado residente fiscal en Andorra.

⁹¹ SELMA PENALVA, Victoria: El multiverso fiscal de los *e-sports*: El escenario tributario de los *gamers*, ob. cit. , pág. 108.

B. Centro de intereses vitales.

En segundo lugar, el modelo de convenio dispone que, en el caso de que la persona tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, donde se encuentre su centro de intereses vitales.

Al respecto el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en sus comentarios al modelo de convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio⁹², indica en un sentido amplio que, para determinar el centro de intereses vitales, *“se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. (...)”*. Además, dispone que las circunstancias personales y económicas deben examinarse en su conjunto, sin dar preferencia a unas circunstancias frente a otras.

También el TS⁹³ se ha pronunciado en relación con este criterio, señalando que teniendo en cuenta que el mismo se nutre de análisis de datos fácticos, se debe otorgar más valor a los intereses económicos que a las relaciones personales, ya que son más susceptibles de acreditación.

En este punto quisiéramos destacar la dificultad para concretar con que Estado tiene un creador de contenido relaciones personales y económicas de mayor intensidad, puesto que antes no se concebía este tipo de profesiones digitales, que se desarrollan principalmente a través de internet. Por tanto, gran parte de sus relaciones personales y familiares son virtuales. Por su parte, en lo que respecta a las relaciones económicas, debemos tener presente que es muy difícil determinar en qué lugar desarrolla su actividad profesional al ser eminentemente virtual.

⁹² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2010. pág. 90.

⁹³ A modo de ejemplo, puede consultarse la STS 5071/2006. Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo. Sección segunda. de 4 de julio de 2006.

C. Lugar donde el contribuyente more o permanezca más tiempo.

En tercer lugar, el modelo de convenio en el art. 4.2.b) dispone que la persona física será considerada residente en el Estado donde more, considerando que el lugar donde vive habitualmente es el lugar físico en el que se encuentre o permanece más tiempo, es decir, será considerado residente Estado donde su estancia sea más prolongada.

Este tercer criterio de conexión resulta aplicable en el caso de que la persona física no sea posible determinar en cuál de ellos tiene el centro de sus intereses vitales o no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados.

Por lo que respecta al periodo de tiempo al que debe extenderse la comparación no se especifica pero, al respecto, en los comentarios al modelo de convenio se dispone que *“ha de ser un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias”*⁹⁴.

D. Nacionalidad del contribuyente.

En cuarto lugar, el modelo de convenio en el art. 4.2.c) dispone que, si no se puede determinar su residencia por cualquiera de los criterios anteriores, es decir, la persona no dispone de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes y pueda considerarse que vive habitualmente en ambos Estados o que no lo hace en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

E. Acuerdo entre Estados.

Por último, el modelo de convenio dispone en el art. 4.2.d) que, en el caso de que la persona sea nacional de los dos Estados contratantes o que no lo sea de ninguno y, por tanto, no se pudiera determinar su residencia en uno u otro Estado contratante, las

⁹⁴ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2010. págs. 90 y 91.

autoridades competentes de ambos Estados deben resolver el caso de común acuerdo, conforme con el art. 25 del modelo de convenio.

3.3 El traslado de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa

En los últimos meses ha sido noticia el traslado de la residencia fiscal al Principado de Andorra de muchos de los creadores contenido por razones estrictamente fiscales.

Este no es un problema nuevo, de hecho, el sistema tributario español contempla una serie de cláusulas anti abuso para desincentivar el traslado de la residencia fiscal a los anteriormente denominados “paraísos fiscales”, concepto que la reciente Ley de medidas de prevención contra el fraude fiscal⁹⁵ (en adelante, Ley 11/2021), ha actualizado a los nuevos parámetros internacionales.

Entre las principales novedades introducidas por la nueva regulación destaca la sustitución del término “paraíso fiscal” por el de “jurisdicciones no cooperativas” siguiendo los trabajos y denominaciones adoptadas por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información con Fines Fiscales de la OCDE y por el Grupo del Consejo de la responsable de aplicar el Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas.

Este cambio terminológico va acompañado de una actualización de los criterios que determinan los países y territorios que tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

En primer lugar, debemos destacar que se produce una extensión del concepto de jurisdicción no cooperativa no solo a países o territorios que tienen la condición de paraísos fiscales sino también a regímenes fiscales perjudiciales. Recogiéndose una cláusula por la cual la relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la

⁹⁵ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473>. Consultado el 06 de junio de 2022.

consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios de los Foros antes mencionados. En todo caso, como señala la doctrina⁹⁶ esto no supone una vinculación legal.

En segundo lugar, como consecuencia de lo anterior y con la finalidad de combatir más eficientemente el fraude fiscal, se ha producido la inclusión dentro de los criterios habilitantes para calificar a una jurisdicción no cooperativa elementos como la existencia de baja o nula tributación y la condición de jurisdicción que facilita la presencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real.

Finalmente señalar que la Ley 11/2021 prevé expresamente que las normativas reguladoras de los diferentes tributos (IRPF, IS e IRNR) puedan establecer disposiciones que hagan referencia a la figura de jurisdicciones no cooperativas.

En cuanto a la delimitación de jurisdicciones no cooperativas debemos acudir a la Disposición Adicional Primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Esta disposición define que tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas aquellos territorios o países que se determinen mediante Orden Ministerial conforme a unos criterios preestablecidos⁹⁷ y añade que dichos territorios o países que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrán actualizar atendiendo a una serie de criterios.

Por un lado, se trata de criterios relacionados con el nivel de transparencia fiscal propio del territorio o jurisdicción correspondiente.

En primer lugar, la existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT. Por un lado, esta cláusula tiene por objetivo impedir que una jurisdicción excepcione el deber de intercambio de información tributaria en virtud de la

⁹⁶ VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune (coord.): Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias, Wolters Kluwer, Madrid, 2021, págs. 667.

⁹⁷ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los art. 2 y ss, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

obligación de sigilo de los obligados tributarios⁹⁸. Por otro lado, mediante dicha cláusula se busca asegurar la creación mecanismos y procedimientos internos para que haya un el intercambio de información de forma automática entre Administraciones fiscales.

Al respecto se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

En segundo lugar, el cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.

En tercer lugar, el resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. A través de esta cláusula se intenta garantizar un consenso entre Administraciones tributarias de los diferentes países y jurisdicciones fiscales de esta manera generar seguridad jurídica⁹⁹.

Por último, el efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

Además, con respecto al criterio de transparencia fiscal, destacar que aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, con los que España tenga suscrito un CDI que se encuentre vigente y que incluya una cláusula de intercambio de información, resultará también de aplicación la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas, en la medida en que no sea contraía a las disposiciones del citado convenio.

⁹⁸ VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune (coord.): Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias, ob. cit., págs. 661.

⁹⁹ *Ibidem*.

Por otro lado, también serán tomados en consideración una serie de criterios de naturaleza material ligados con el contenido de las disposiciones legales internas de las diversas jurisdicciones que permitan la presencia de régimen preferenciales. El primero de estos criterios es la existencia de baja o nula tributación. Y el segundo es la condición de jurisdicción que facilite la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dicho países o territorios.

En lo que respecta al criterio de baja o nula tributación para calificar a una jurisdicción como no cooperativa debemos tener presente que tiene como base la equidad fiscal internacional. Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR. Por su parte, existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o al IRNR, según corresponda.

A este respecto adquieren la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

En cuanto a la lista los territorios o países considerados como jurisdicciones no cooperativas, en principio, España publicará su propia lista. Sin embargo, como expresa MORAL CALVO¹⁰⁰ en la elaboración de la nueva lista española debe jugar un papel fundamental la existencia de listas realizadas por organismos internacionales y, particularmente, la lista de la UE. De esta forma, debe interpretarse que esta lista permitirá que los Estados actúen de forma armonizada y evitará medidas unilaterales generando de esta forma mayor claridad y seguridad. Igualmente, que los Estados miembros utilicen esta lista como guía podría ayudar a eliminar los problemas en la aplicación de la normativa comunitaria, que podrían surgir por la existencia de listados de jurisdicciones no cooperativas diferentes en cada uno de los Estados miembros.

¹⁰⁰ MORAL CALVO, Juan Manuel: Comentarios a la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Wolters Kluwer, Madrid, 2021, pág. 367.

Además, en relación con la lista, debe destacarse el carácter dinámico de esta en el sentido de que habrá de ser actualizada periódicamente para garantizar una respuesta firme. En este sentido, debemos hacer hincapié en el margen de discrecionalidad que dejan al Gobierno los criterios enumerados en la disposición adicional antes mencionada para decidir sobre el contenido del listado.

Por último, debemos señalar que mientras no se produzca la publicación la nueva lista¹⁰¹, tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio¹⁰².

Con respecto a los traslados de residencia fiscal a territorios o países considerados jurisdicciones no cooperativas, nuestra legislación establece dos mecanismos para tratar de evitar que los residentes en España eludan sus obligaciones tributarias mediante el traslado de residencia a una jurisdicción calificada como paraíso fiscal.

El primer mecanismo es el recogido en el art. 9.1.a) de la LIRPF. En dicho artículo se dispone que, en relación con el criterio de permanencia, en el supuesto de territorios o países calificados como jurisdicciones no cooperativas, la Administración tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

De este modo, en el caso de las jurisdicciones no cooperativas, no basta con aportar el certificado¹⁰³ de residencia, sino que se exige una acreditación cualificada de dicha residencia. Es decir, en estos casos la aportación del certificado no puede actuar como única prueba, sino que debe ir acompañado de otra prueba fehaciente, siendo

¹⁰¹ Lista de territorios y países que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas en España, puede consultarse en la web: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹⁰² Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los art. 2 y ss, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

¹⁰³ EGEA PÉREZ-CARASA, Íñigo: “Tributación de los *influencer*: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”. En revista Cuadernos de derecho y comercio, núm. 75, 2021, pág. 90.

válido para ello que se pruebe la residencia fiscal en dicho territorio por cualquier medio admitido en derecho.

Esta exigencia tiene su justificación, como hemos mencionado anteriormente, en la desconfianza hacia los certificados emitidos por los países con dicha consideración, ya que tienen criterios más laxos para la obtención de la residencia fiscal.

El segundo mecanismo recogido en el art. 8.2 de la LIRPF, contempla una presunción *iure et de iure* denominada “cuarentena fiscal”. Dicho precepto dispone que *“no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”*.

Es decir, que los creadores de contenido de nacionalidad española que cambian su residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal, independientemente si ese cambio es real o no, no perderán su condición de contribuyente por el IRPF.

Ello es así porque se establece un periodo de “cuarentena fiscal” que comprende el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro ejercicios siguientes, durante los cuales seguirán considerándose residentes fiscales en España¹⁰⁴.

Sin embargo, debemos aclarar que este mecanismo no será de aplicación si concurriese alguno de los criterios del art. 9.1 de la LIRPF, ya que de este modo se mantendría la residencia fiscal en España con independencia del traslado a un paraíso fiscal.

¹⁰⁴ SOTO BERNABEU, Laura: “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”, ob. cit., pág. 9.

A. Andorra, como destino de residencia fiscal

Las ventajas tributarias que ofrece Andorra, así como el hecho de que ha dejado de tener la consideración de paraíso fiscal, lo han convertido en un destino preferente para los creadores de contenido digital. Debido al carácter público de los creadores de contenido, su decisión de cambiar de residencia a Andorra con el único propósito de reducir su nivel de tributación ha sido ampliamente cuestionada por la ciudadanía. En este sentido, puede decirse que se ha producido una moralización¹⁰⁵ de las obligaciones tributarias.

Siempre y cuando ese cambio de residencia fiscal se produzca efectivamente, poco habría que añadir. El problema viene cuando este tipo de sujetos finge su cambio de residencia a otro país.

A nuestro modo de ver, lo que habría que hacer es modificar nuestro ordenamiento tributario para permitir su adaptación a este nuevo tipo de realidades, de esta forma ganar seguridad jurídica, reducir la presión fiscal y ofrecer régimen fiscal atractivo para que atraiga y retenga a estos profesionales.

Hablando de régimen fiscal atractivo, cabe plantearse cuáles son las ventajas tributarias que ofrece Andorra.

En primer lugar, la baja tributación directa que ofrece el Principado de Andorra por los ingresos obtenidos, ya que el tipo gravamen aplicable, con carácter general, en el impuesto análogo al IRPF es del 10%, con un mínimo exento de 24.000 euros y, si las rentas están comprendidas entre 24.001 euros y 40.000 euros, el tipo efectivo es del 5% al existir una exención del 50%¹⁰⁶.

En segundo lugar, el tipo impositivo general del IVA es del 4,5%, en el caso de España es del 21%.

¹⁰⁵ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “Youtubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el blog de Taxlandia, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm= 163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹⁰⁶ EGEA PÉREZ-CARASA, Íñigo: “Tributación de los *influencer*: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”, ob. cit., pág. 92.

En tercer lugar, pese a la baja tributación, Andorra ha dejado de tener la consideración de paraíso fiscal, debido a la suscripción del Acuerdo entre España y Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, en vigor desde el 10 de febrero de 2011 y al posterior CDI suscrito entre ambos países en vigor desde el 26 de febrero de 2016, cuyo artículo 24 regula expresamente el intercambio de información entre ambas jurisdicciones.

Ello supone que no pueda aplicarse a los creadores de contenido que trasladen su residencia fiscal a Andorra los dos mecanismos de protección recogidos en los arts. 9.1.a) y 8.2 de la LIRPF, antes mencionados. No obstante, esto podría cambiar con los nuevos criterios sobre que la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en relación al concepto de jurisdicciones no cooperativas.

4 CONSIDERACIONES FINALES

Tal y como señalamos al inicio del trabajo, muchos de los *youtubers* conocidos de España han trasladado su residencia habitual al Principado de Andorra, teniendo como motivo las ventajas tributarias que ofrece, así como el hecho que Andorra ha dejado de tener la consideración de paraíso fiscal, a raíz de la firma con España de un Acuerdo de Intercambio de Información en 2011 y un Convenio para evitar la doble imposición en 2016.

Como hemos señalado, debido al carácter público de los creadores de contenido, su decisión de cambiar de residencia a Andorra con el único propósito de reducir su nivel de tributación ha sido ampliamente cuestionada por la ciudadanía especialmente en la situación de crisis económica que atravesamos.

Siempre y cuando ese cambio de residencia fiscal sea real y se ajustan al ordenamiento jurídico interno y al CDI entre España y Andorra “estaríamos ante una situación de economía de opción”¹⁰⁷. Por el contrario, en el supuesto de que se tratase de una maniobra artificiosa, estaríamos en conducta abusiva que debería ser perseguida.

¹⁰⁷ DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar: “A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los *youtubers*”, ob. cit., pág. 2.

En este sentido, puede decirse que se ha producido una moralización¹⁰⁸ de las obligaciones tributarias, debido al reproche social que la ciudadanía en general ha realizado tras la publicidad de este tipo de comportamientos.

Más allá de la reprobación moral, a lo largo de este trabajo nos hemos centrado en analizar las implicaciones fiscales de los creadores de contenido, deteniéndonos en los aspectos más conflictivos, llegando a conclusión que, el contexto actual de globalización de la economía, de aparición de nuevos modelos de negocios y avances tecnológicos supone un importante reto para los sistemas tributarios. Esto exige una adaptación de nuestro sistema tributario a este nuevo tipo de realidades con la finalidad de ganar seguridad jurídica.

En primer lugar, dicha adaptación debe ir enfocada a mejorar la aplicación de tributos, simplificándola e incorporando a nuestro ordenamiento tributario normas para poder identificar de una manera más simplificada las responsabilidades fiscales de estos perfiles profesiones. Especialmente, es necesario una armonización en tono al concepto de creador de contenido y a la concreción de su naturaleza jurídica. También sería interesante unificar el tratamiento fiscal de determinados rendimientos derivados de la actividad y considerar una modificación y adaptación de la norma que establece las tarifas del IAE, incluyendo epígrafes específicos para las actividades relacionadas con los creadores de contenido y el sector digital.

En segundo lugar, es necesario una reforma, en línea con lo marcado por la Asociación de Inspectores de Hacienda para eliminar los desajustes y ambigüedades fiscales existentes, así como redefinir con la máxima precisión el concepto de residencia fiscal para desalentar las planificaciones fiscales orientadas a reducir o evitar la carga tributaria, como son la interposición de sociedades y los cambios de residencia fiscal.

Para llevar a cabo la reforma, resulta indispensable como expresa SELMA PENALVA, “la colaboración de los Estados a nivel internacional, así como, sería

¹⁰⁸ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “Youtubers”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm= 163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

aconsejable la introducción de medidas específicas para las actividades digitales de este tipo en los convenios de doble imposición”¹⁰⁹.

En tercer lugar, la Administración tributaria debe mejorar asistencia a los contribuyentes en la aplicación de los tributos, mejorando las herramientas virtuales a disposición de los contribuyentes.

Al respecto, debemos mencionar que la AEAT ha puesto a disposición de los contribuyentes todo un conjunto de herramientas¹¹⁰ de asistencia virtual con el objetivo de clarificar rápidamente los criterios tributarios. Esto puede resultar especialmente útil para que estos nuevos profesionales puedan conocer cuáles son sus obligaciones tributarias y tengan seguridad a la hora de interpretar y aplicar el ordenamiento tributario.

Una de las nuevas incorporaciones es el nuevo mostrador virtual denominado Administración Digital Integral (en adelante, ADI) que tiene como objetivo que cualquier contribuyente, especialmente autónomos, puedan obtener el mismo servicio de atención personalizada que se consigue en cualquiera de las oficinas de la Agencia tributaria, pero de manera telemática, a través de asistentes virtuales, chats o cualquier otra herramienta comunicativa.

Por último, es necesario un ordenamiento tributario que se adapte a la realidad económica actual ligada al mundo digital relacionado con la actividades en remoto o que se desarrollen en abierto en internet sin un destino delimitado y, a su vez, sea competitivo y atractivo para atraer y retener el talento, ya que “frente a la imagen frívola de algunos *youtubers*, existen otros que son auténticos divulgadores de conocimiento”¹¹¹.

¹⁰⁹ SELMA PENALVA, Victoria: El multiverso fiscal de los *e-sports*: El escenario tributario de los *gamers*, ob. cit. , pág. 256.

¹¹⁰ Herramientas de asistencia virtual puestas a disposición de los contribuyentes. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html>. Consultado el 06 de junio de 2022.

¹¹¹ GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el *blog de Taxlandia*, 26 de enero de 2021. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm=163>. Consultado el 06 de junio de 2022.

BIOGRAFÍA

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2010.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”. Carta Tributaria Monografías, núm. 231. 1995.

DACOSTA LÓPEZ, Kevin: “Fiscalidad de los creadores de contenido digital: *influencers*, *youtubers*, *streamers*...”. Publicado en Iberley, 18 de marzo 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/fiscalidad-creadores-contenido-digital-influencers-youtubers-streamers-552>. Consultado el 06 de junio de 2022.

DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar: “A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los *youtubers*”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.18, 2021.

EGEA PÉREZ-CARASA, Íñigo: “Tributación de los *influencer*: normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones”. En revista Cuadernos de derecho y comercio, núm. 75, 2021.

ENGUIITA MALO, Jaime: “Posibles ineficacias en la competitividad de los ‘*youtubers*’ como consecuencia de la imposición indirecta y los cambios de residencia”, Editorial Aranzadi, núm. 975, 2021.

GARCÍA NOVOA, César: “La tributación de los “*Youtubers*”. Nuevas profesiones en viejos odres fiscales”. Publicado en el blog de Taxlandia, 26 de enero de 2021. Disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-youtubers-nuevas-profesiones-en-viejos-odres-fiscales?idU=2&acm=_163. Consultado el 06 de junio de 2022.

MORAL CALVO, Juan Manuel: Comentarios a la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

PÉREZ POMBO, Emilio: “Fiscalidad de los “*influencers*”, “*instagramers*”, “*youtubers*” y demás hierbas...”, publicado en fiscalblog.es, 2019.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Ángel: “Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos”. Cuadernos de formación-Instituto de Estudios Fiscales, vol. 11/2010, núm. 40/10, 2010.

SELMA PENALVA, Victoria: El multiverso fiscal de los *e-sports*: El escenario tributario de los *gamers*, ed., Aranzadi, Pamplona, 2021.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “A vueltas con la prueba de residencia fiscal en España”, Aranzadi. núm. 91, 2016.

SOTO BERNABEU, Laura: “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7, 2018.

TORIBIO BERNÁRDEZ, Luis: “La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)”. Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 52, 2019.

VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune (coord.): Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias, Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

WEBGRAFÍA

<https://www.boe.es/>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://www.enterat.com/actualidad/cuanto-gana-youtuber-espana.php>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G305.shtml>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-15-calculo-impuesto-determinacion-integras/gravamen-base-liquidable-general.html>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://www.businessinsider.es/fiscalidad-influencers-impuestos-hay-pagar-como-declararlos-538701>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sevdesk.es/glosario/registro-de-operadores-intracomunitarios/>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sumup.es/facturas/glosario/vat-moss/>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html>.

Consultado el 06 de junio de 2022.

